

1.7 Основні аспекти контролю та аудиту виконання кошторису бюджетних установ

Ефективне використання бюджетних коштів є однією з найважливіших проблем виконання бюджету у більшості країн світу. Одним із головних завдань держави, її органів і структур є формування дієвого механізму

результативного й раціонального використання коштів держави. В сучасних умовах ефективного витрачання бюджетних коштів стає необхідною умовою діяльності бюджетних установ, підприємств, організацій, і є однією з передумов розумного розпорядження державними фінансами та ефективності рішень, що приймаються міністерствами та іншими державними органами.

Забезпечення ефективності використання бюджетних коштів обумовлює необхідність посилення державного фінансового контролю. В державному регулюванні бюджетного фінансування посилюється роль фінансового контролю та змінюється його спрямованість з перевірки і оцінки кінцевих результатів фінансово-господарської діяльності на попередження правопорушень чинного законодавства. Традиційні методики фінансового контролю є недосконалими та не сприяють його результативності у прийнятті рішень щодо доцільності бюджетних програм та об'єктів фінансування. В зв'язку з цим розробка нових підходів до організаційно-методичного забезпечення фінансового контролю використання бюджетних коштів є першочерговою проблемою теорії і практики. Вирішення цієї проблеми особливо актуально для здійснення контролю використання бюджетних коштів, яка є дотаційною.

Вітчизняними і зарубіжними дослідженнями з питань державного фінансового контролю доведено, що шлях до підвищення його ефективності лежить через удосконалення основних складових його системи, зокрема через уточнення відповідно до особливостей розвитку економіки держави мети, завдань і об'єктів контролю, функцій його суб'єктів та удосконалення форм контролю.

В останні роки питанню вдосконалення системи державного фінансового контролю в Україні не бракувало уваги як з боку вітчизняних практиків і теоретиків, так і з боку зарубіжних експертів.

Характерними недоліками існуючої системи фахівці вважають такі:

- традиційні ревізії та перевірка акцентують увагу на виявленні порушень і порушників, тобто вивчаються наслідки замість концентрації зусиль на визначенні системних недоліків, що призводять до них, тобто причин;
- ревізії та перевірки, як правило, проводяться після завершення бюджетного року, коли втрачені кошти повернути майже неможливо;
- відсутність оцінки системи внутрішньогосподарського контролю, яку, згідно з чинним законодавством, зобов'язаний створити керівник установи з метою попередження фінансових порушень, а також оцінки якості контролю, запровадженого головним розпорядником.

Незважаючи на те, що форми контролю в цьому ряді займають останнє місце, недооцінювати їх значення не можна. Адже від вибору форми контролю в значній мірі залежить його оперативність, затратність та можливість внесення обґрунтованих рекомендацій щодо економії та ефективності використання трудових, матеріальних та фінансових ресурсів.

Контроль формування і виконання кошторису бюджетної установи – це система заходів, що здійснюються органами державного фінансового

контролю, направлених на безперервне відстеження інформації щодо надходження та витрачання бюджетних коштів і майна, представленої в кошторисі, з метою виявлення, усунення та в подальшому попередження бюджетних правопорушень.

Основними завданнями контролю виконання кошторисів бюджетних установ є:

- дати об'єктивну оцінку стану виконання кошторису на утримання бюджетних установ, а також збереження та використання основних засобів, матеріальних цінностей;
- виявити порушення фінансової та бюджетної дисципліни, допущені в господарсько-фінансовій діяльності бюджетних установ щодо виконання чинних законодавчих і нормативних актів уряду України, які стосуються: підвищення ефективності витрачання бюджетних коштів за видами видатків на їхню функціональну діяльність, забезпечення ощадливого витрачання та збереження коштів і матеріальних цінностей, ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, здійснення внутрішньогосподарського контролю;
- розробити заходи для ліквідації виявлених порушень і недоліків, відшкодування збитків, завданих бюджетній установі діями чи бездіяльністю відповідальних службових осіб, і запобігання зловживанням і недолікам у подальшій роботі ревізованої бюджетної установи.

Джерела інформації для контролю кошторисів бюджетних установ:

- положення про бюджетні організації, централізовані бухгалтерії бюджетних установ, кошториси на утримання бюджетних установ, розрахунки за кодами економічної класифікації видатків, накази про облікову політику, внутрішні регламенти та розпорядження щодо господарсько-фінансової діяльності;
- первинні документи, облікові реєстри (меморіальні ордери, відомості аналітичного обліку, оборотні відомості, книги (картки складського обліку), книга Журнал-Головна;
- фінансова звітність: баланс, звітність про виконання кошторисів;
- акти попередніх ревізій і перевірок бюджетних установ різними відомствами державного контролю, а також підрозділами внутрішньогосподарського контролю.

Методика проведення контролю виконання кошторису бюджетної установи полягає в наступному.

На першому етапі визначається, чи мав право відповідний орган влади затверджувати кошторис даної установи, чи відповідає сума надходжень із загального фонду, зазначена в кошторисі, даним лімітної довідки про бюджетні асигнування. Також перевіряється, чи підтверджена дохідна частина спеціального фонду кошторису розрахунками доходів за усіма її джерелами; чи врахована у видатковій частині кошторису об'єктивна потреба в коштах, виходячи з основних виробничих показників і контингенту, які встановлено для бюджетної установи; чи забезпечено першочергово бюджетними коштами видатки на оплату праці з нарахуваннями, а також на господарське утримання

установи; визначається, чи обґрунтовано показники видатків у кошторисі відповідними розрахунками за кожним кодом економічної класифікації. Також під час перевірки правильності складання і затвердження кошторису, необхідно перевірити складання і затвердження разом з кошторисом (на підставі лімітної довідки) план асигнувань і штатний розпис установи.

На другому етапі перевіряється дотримання законодавчих вимог щодо виконання кошторису. Основною метою здійснення цього напряму перевірки є дослідження того факту, чи проводить бюджетна установа свою діяльність винятково в межах асигнувань, затверджених кошторисом і планом асигнувань, за наявності витягу, доведеного органом Державного казначейства, що підтверджує відповідність цих документів даним казначейського обліку.

На третьому етапі проводиться перевірка правильності внесення змін до кошторису і плану асигнувань бюджетної установи. Необхідно встановити наявність об'єктивної потреби у перерозподілі чи скороченні асигнувань бюджетної установи, аналізується, чи внесено відповідні зміни до річного розпису асигнувань бюджету з урахуванням особливостей спеціального фонду; також перевіряється, чи відповідає уточнений обсяг видатків зі спеціального фонду сумі уточненого обсягу доходів і залишків коштів на початок року.

На заключному етапі відбувається перевірка достовірності даних, внесених у звіт про виконання кошторису. Зокрема перевіряється, чи дотримано розпорядниками бюджетних коштів термін подання фінансової звітності та чи відповідають дані, наведені у звітності, даним бухгалтерського обліку.

Як відомо, система фінансового контролю в країнах ЄС складається із трьох блоків: встановлення стандартів – їх виконання – контроль за їх дотриманням.

Під стандартизацію підпадають облік та звітність, процедури виконання і внутрішнього контролю. Об'єктом контролю є операції з дотримання стандартів.

В Україні аналогічна картина: встановлення стандартів – їх виконання – контроль. Але є деякі відмінності у структурі виконавців.

До того ж, існуючі форми контролю (ревізія та перевірка) не охоплюють два важливі моменти: на сьогодні не розроблено стандарти організації внутрішнього контролю установи і не здійснюється оцінка рівня відповідальності керівників щодо запровадження внутрішнього контролю на усіх рівнях використання бюджетних коштів. Адже саме неякісні або недостатні рішення стосовно процедур контролю є причиною численних фінансових порушень, що фіксуються в актах ревізій, і несуть відповідальність за них тільки керівники бюджетних установ.

Таким чином, без створення фундаментальної бази внутрішнього контролю, яка повинна забезпечувати керування коштами без порушень, та оцінки відповідальності керівництва за якість цих процедур в цілому по системі головного розпорядника уникнути фінансових втрат не вдається.

З розвитком ринкових відносин, які спричинили зміни в господарському

механізмі, виникає об'єктивна необхідність у реалізації такої форми контролю як аудит ефективності.

Перевірка господарських операцій з надходження та використання коштів бюджетної підтримки є одним з досить важливих напрямів для аудиторської діяльності. Це обумовлено тим, що кошти виділяються з бюджетів усіх рівнів на строго визначені цілі і тому їхній рух повинен перебувати на особливому контролі. Таким чином, проведення аудиту бюджетних коштів повинно бути забезпечене належною теоретичною базою.

Аудит ефективності використання бюджетних коштів – це нормативно закріплена, цілеспрямована діяльність державних аудиторів щодо визначення ефективності використання державних вкладень розпорядниками бюджетних коштів.

Також аудит ефективності – це форма контролю, яка являє собою сукупність статистичних, ревізійних і аналітичних дій, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладень при реалізації запланованих цілей, встановлення факторів, які перешкоджають досягненню максимального результату при використанні визначеного обсягу трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів

Відповідно головною метою аудиту ефективності є визначення слабких місць в установах виконання державних програм, впливу цих недоліків на досягнення запланованих цілей та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів.

Виходячи з такого поняття та головної мети аудиту ефективності окреслено основні його завдання:

- визначення дійсного стану виконання державної програми;
- виявлення упущень і недоліків адміністративного, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасному і повному виконанню державної програми;
- визначення рівня впливу встановлених упущень і недоліків на якість виконання державної програми (ефективність використання державних ресурсів);
- оцінка доцільності подальшої реалізації державної програми;
- обґрунтування пропозицій щодо її припинення чи забезпечення своєчасного та повного виконання із залученням оптимального (або додаткового) обсягу державних ресурсів.

Отже, відразу ж привертає до себе увагу те, що аудит ефективності на відміну від контролю, по-перше, не є формою суто фіскального контролю, бо його основне завдання не зводиться до виявлення фінансових порушень і розкрадань, встановлення винних в цьому осіб та притягнення їх до відповідальності; по-друге, є більш функціональною, ширшою формою контролю, яка може включати в себе і ревізійні дії. (див. Таблицю 1)

Ця обставина, з одного боку, є перевагою аудиту ефективності над контролем, який проводять державні органи, і дозволяє залучати керівників та

інших працівників об'єктів контролю до пошуку слабких місць у виконанні ними державних програм.

З іншого боку, повна заміна ревізії аудитом ефективності в умовах сьогоденного розвитку економіки України ще багато років буде неможливою. Викликано це такими причинами:

- має місце високий рівень криміналізації фінансової сфери, а це вимагає застосування у боротьбі з порушеннями фіскальних форм контролю;
- не створено достатньої правової основи для здійснення в Україні аудиту ефективності;
- не вироблено критеріїв, за якими має оцінюватися виконання бюджетних програм, а відтак – ефективність спрямованих на їх виконання державних ресурсів;
- рівень фахової підготовки значної кількості ревізорів є недостатнім, щоб гарантувати правильне визначення ними проблем і гіпотез аудиту, застосування на практиці його прийомів і розробку за його результатами обґрунтованих рекомендацій щодо виконання державних програм.

При запровадженні нової форми контролю потрібно враховувати таке:

- результати аудиту ефективності будуть найбільш повними, якщо його буде проведено за бюджетною програмою, за якою складено і затверджено в установленому порядку її паспорт.
- якщо виконавці бюджетної програми знаходяться в різних регіонах, то організатором аудиту ефективності має бути галузеве управління. Це викликано необхідністю визначення для дослідження всіма органами єдиної проблеми та спільних гіпотез аудиту. При інших підходах надзвичайно складно узагальнити результати аудиту, а відтак – виробити обґрунтовані пропозиції щодо забезпечення своєчасного та повного виконання державної програми.

Окремим напрямом підвищення ефективності контролю є поєднання елементів аудиту ефективності і контролю. Такий підхід вимагає підвищення кваліфікації ревізорів з питань експертизи нормативно-правових актів, економічного аналізу і менеджменту, а також потребує посиленої аналітичної роботи галузевих управлінь з метою визначення, які питання в ході аудиту ефективності слід вивчити його специфічними методами, а які – чисто ревізійними.

В ході аудиту ефективності доцільно поглиблено дослідити операції, які мають ознаки нераціонального, неекономного використання бюджетних коштів, зокрема:

- використання бюджетних коштів на цілі, що не відповідають бюджетним призначенням;
- придбання необхідних товаро-матеріальних цінностей (робіт, послуг) за цінами, які перевищували чинні у регіоні на ідентичні товари (роботи, послуги) на час здійснення господарської операції;
- придбання необхідних товаро-матеріальних цінностей, які не можуть бути використані на заплановані цілі з причин: придбання їх в кількості, яка перевищує потреби і нормативні запаси; придбання морально і

фізично застарілих цінностей або таких, що мають прострочені терміни використання; відсутність сертифікату якості або документації щодо їх застосування;

- попередня оплата необхідних товарів (робіт, послуг), яка спричинила дебіторську заборгованість на строк більше одного місяця, якщо інше не передбачено законодавством; оплата видатків, які не є першочерговими, за наявності кредиторської заборгованості по захищених статтях видатків бюджету; капітальні вкладення в програми і проекти, які не реалізовані і припинені через втрату актуальності чи недостатнє фінансування;

- видатки на утримання основних засобів, які не використовуються або використовуються частково; непропорційне фінансування взаємопов'язаних видатків, від яких залежить надання належних послуг.

Щорічний приріст обсягу дохідної частини бюджету занадто малий для того, щоб у екстенсивний спосіб шляхом збільшення бюджетного фінансування державних програм, особливо соціального спрямування, досягти суттєвого поліпшення кінцевого результату. Проте цього можна досягти за умови використання розпорядником бюджетних коштів рекомендацій з усунення недосконалих методів у реалізації державних програм, підвищення ефективності використання наданих ресурсів, що міститимуться у висновках аудиту адміністративної діяльності підконтрольного суб'єкта. Саме це і є головною метою аудиту.

Підсумовуючи сказане, спробуємо окреслити коло найважливіших питань, що обов'язково підлягає аудиту:

- аналіз вихідних техніко-економічних умов цільової державної програми, механізму реалізації програмних вимог;

- наявність альтернативних шляхів реалізації державної програми та можливість їхнього використання;

- вибір оптимальних методів досягнення мети при виконанні програми;

- раціональне використання чинної нормативно-правової й адміністративної бази для забезпечення максимального ефекту;

- наявність чи відсутність зайвих елементів виконавчої структури програми, що не впливають на якість виконаної роботи і, в кінцевому підсумку, не несуть суттєвого навантаження при досягненні очікуваного результату;

- оцінка якості (після завершення програми) отриманих результатів.

На підставі проведених досліджень можна зробити висновок, що у процесі виконання бюджету важливо, щоб фінансові ресурси, надані головному розпоряднику бюджетних коштів, спрямовувались і контролювались з метою досягнення цілей та завдань його затвердження. Періодичні звіти повинні містити інформацію щодо рівня ефективності використання розпорядниками коштів з метою досягнення запланованих цілей, пов'язаних з виконанням програм та наданням послуг. Для належного складання та виконання кошторису доходів і видатків бюджету потрібно дотримуватися таких принципів: використання аналітичної інформації при розробці планів видатків і

оцінці результатів виконання кошторису доходів і видатків бюджету; відповідності зобов'язань розміру бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами; моніторингу видатків у процесі виконання бюджету на основі чітко визначених цілей фінансування; вчасності та достовірності звітності.

Подальші дослідження вважаємо за актуальне проводити в напрямку вдосконалення організації та методики проведення аудиту використання бюджетних коштів в сільськогосподарських підприємствах.

⁶⁰ Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, З.Ф. Канурна, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська; За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 480 с